

# WYROK

## W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

**Dnia 26 kwietnia 2018 r.**

Sąd Okręgowy w Poznaniu w IV Wydziale Karnym Odwoławczym w składzie:

Przewodniczący SSO Jarosław Ochocki

SSO Ewa Taberska ( spr.)

SSO Małgorzata Winkler - Galicka

**Protokolant st. prot. sęd. B. G.**

Przy udziale Prokuratora Prokuratury Okręgowej w Poznaniu W. K. (1)

po rozpoznaniu w dniu 17 kwietnia 2018r.

sprawy **M. K. (1)**

oskarżonego z art. 56 § 1 kks

z powodu apelacji wniesionej przez oskarżonego

od wyroku Sądu Rejonowego w Gnieźnie

z dnia 30 listopada 2017r. sygn. akt II K 62 /15

1. Zmienia zaskarżony wyrok w ten sposób, że wysokość podatku narażonego przez oskarżonego na uszczuplenie przyjmuje w kwocie nie niższej niż 60.108,30 złotych.
2. W pozostałym zakresie utrzymuje w mocy zaskarżony wyrok.
3. Zasądza od oskarżonego na rzecz Skarbu Państwa koszty sądowe za postępowanie odwoławcze, w tym opłatę za II instancję, w łącznej kwocie 920 złotych.

M. G. J. E. T.

## UZASADNIENIE

**M. K. (1) został oskarżony o to, że w G., w dniu 29 kwietnia 2010r. działając w ramach podmiotów „M. K. (1) P.T.B. (...) z siedzibą Os. (...), (...)-(...) G. oraz „P.T.B. (...) s.c. M. K. (1), S. K.” z siedzibą Os. (...), (...)-(...) G. podał nieprawdę w złożonym zeznaniu na podatek dochodowy w wys. 19 % pobierany od dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej (...) za 2009 rok poprzez zawyżanie kosztów uzyskania przychodów oraz zaniżanie przychodów narażając podatek na uszczuplenie w łącznej wysokości nie niższej niż 66.145,00 zł, tj. o przestępstwo skarbowe z art. 56 § 2 kks**

Sąd Rejonowy w Gnieźnie wyrokiem z dnia 30 listopada 2017r. sygn. akt II K 62/15 skarżonego M. K. (1) uznał za winnego zarzucanego mu czynu, popełnionego w sposób wyżej opisany z tym, iż przyjął, że oskarżony działał w ramach dwóch podmiotów: „P.T.B. M. K. (1)” oraz „P.T.B. (...) s.c. S. K., M. K. (1)”, tj. przestępstwa z art. 56 § 2 kks i za to na podstawie art. 56 § 2 kks w zw. z art. 23 § 1 i 3 kks wymierzył mu karę grzywny w wysokości 120 stawek dziennych ustalając wysokość jednej stawki na kwotę 75 zł oraz orzekł o kosztach sądowych obciążając nimi oskarżonego – K. 570.

Apelację od tego wyroku złożył obrońca oskarżonego - K. 699 – 706.

### **Sąd Okręgowy zważył , co następuje:**

Apelacja w niewielkim zakresie zasługuje na uwzględnienie.

Przed przystąpieniem do analizy zarzutów apelacji należy zauważyć, iż orzeczenie wydane w przedmiotowej sprawie jest oparte na całokształcie materiału dowodowego zebranego w sprawie, który został poddany wnikliwej analizie bez przekroczenia zasady swobodnej oceny dowodów. Analiza ustaleń poczynionych przez Sąd Rejonowy znajduje w zasadzie pełne odzwierciedlenie we wnioskach zawartych w uzasadnieniu wyroku, które czyni zadość wymogom art. 424 § 1 i 2 k.p.k., co w pełni pozwala na przeprowadzenie kontroli instancyjnej.

Sąd Okręgowy chciałby również podkreślić, iż Sąd Rejonowy w przeważającej części w sposób prawidłowy oraz dokładny przeprowadził postępowanie dowodowe, dostatecznie wnikliwie rozważył wszystkie dowody i okoliczności ujawnione w toku rozprawy, dokonując następnie na ich podstawie właściwych ustaleń faktycznych, tak co do samego przebiegu zdarzeń, jak i rozstrzygając kwestie sprawstwa i winy oskarżonego.

Za chybiony należy uznać zatem zarzut obrońcy oskarżonego naruszenia przez Sąd Rejonowy prawa materialnego, a konkretnie art. 1 § 3 kks i art. 4 § 1 i 2 kks polegających na uznaniu oskarżonego winnym zarzucanego przestępstwa z art. 56 § 2 kks w sytuacji, gdy nie można mu przypisać winy w czasie czynu.

Sąd Okręgowy jedynie dokonał w części odmiennej oceny materiału dowodowego w zakresie przypisanego oskarżonemu sprawstwa w zakresie zawyżenia kosztów uzyskania przychodów i tym samym przyjął wysokość podatku narażonego na uszczuplenie w kwocie nie niższej niż 60.108,30 złotych.

I tak w pierwszej kolejności podnieść należy, iż Sąd Rejonowy mimo iż istotnie znacznie skupił się nad kwestiami związanymi z przebiegiem kontroli podatkowej u oskarżonego, to jednak w ustalonym szeroko stanie faktycznym zawarł odniesienia do strony podmiotowej czynu zarzucanego i przypisanego oskarżonemu czynu ustalając je wystarczające dla oceny drugoinstancyjnej.

Ponadto Sąd Okręgowy także we własnym zakresie władny był dokonać oceny uzupełniającej, albowiem materiał dowodowy, w tym kserokopie dokumentów przedstawione przez obrońcę na rozprawie odwoławczej, były wystarczające do oceny zaskarżonego wyroku.

Delikt skarbowy określony w art. 56 § 1–3 k.k.s. tradycyjnie nazywany jest oszustwem podatkowym. W omawianym delikcie skarbowym realizacja znamienia czasownikowego polega alternatywnie na podaniu w deklaracji lub oświadczeniu nieprawdy, zatajeniu prawdy lub niedopełnieniu obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych deklaracją lub oświadczeniem danych. Wszystkie one związane są z podatkowym obowiązkiem składania przez podatnika deklaracji lub oświadczeń. Przestępstwo to popełnia się więc przez złożenie deklaracji lub oświadczenia zawierającego w swej treści dane niezgodne z rzeczywistością, mające wpływ na uszczuplenie podatku, np. zaniżenie przychodu, zawyżenie kosztów uzyskania przychodu, dokonanie fałszywych odliczeń podatkowych, ukrycie źródeł przychodu, zawyżenie podatku od towarów i usług naliczonego, zaniżenie obrotów itp.

Nie będzie podlegać karalności złożenie tylko takiej deklaracji, która zawiera co prawda nieprawdziwe dane, lecz nie mają one wpływu na ustalenie zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości.

Zatem, na gruncie art. 56 k.k.s. karalne będą zachowania polegające na podaniu nieprawdziwych danych mogących mieć wpływ na powstanie lub wysokość zobowiązania. Podawanie nieprawdy polega na świadomym przedstawieniu organowi podatkowemu danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym. Z kolei zatajanie prawdy polega na nieujawnieniu organowi finansowemu określonych informacji.

Przepisy art. 56 § 1 i 2 k.k.s. były przedmiotem badania Trybunału Konstytucyjnego. W skardze zarzucono, iż przepis ten posługuje się pojęciem nieprawdy, które nie jest nigdzie zdefiniowane, wobec czego nie wiadomo, czy oznacza ono

niezgodność ze stanem faktycznym, czy też niezgodność z przepisami prawa podatkowego. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 12 września 2005 r. - SK 13/05 - uznając art. 56 § 1 i 2 k.k.s. za zgodny z Konstytucją, stanął na stanowisku, że pojęcie prawdy użyte w tym przepisie odnosi się nie do danych ujawnianych przez podatnika lub płatnika w deklaracji podatkowej, lecz ich kwalifikacji jako wydatków podlegających odliczeniu.

Podatnik dokonujący samoobliczenia podatku musi bowiem po pierwsze złożyć deklarację zawierającą oświadczenie co do faktycznie poniesionych wydatków i uzyskanych przychodów. Po drugie musi samodzielnie dokonać oceny, które z tych wydatków należy właściwie zakwalifikować jako podlegające odliczeniu. Z jednej zatem strony od podatnika wymaga się rzetelności co do faktów znaczących prawnie z punktu widzenia potencjalnego obowiązku podatkowego. Deklaracja podatkowa w tym zakresie jest oświadczeniem wiedzy.

Jednakże z drugiej strony ustawodawca wymaga od podatnika dokonującego samoobliczenia podatku – umiejętności poprawnego jurydycznie zakwalifikowania podanych faktów (wydatków). Oba elementy obowiązku ciążącego na podatniku (co do podania faktów i co do poprawności ich kwalifikacji prawnej) składają się na pojęcie prawidłowego, rzetelnego wymiaru podatku. Samo złożenie nierzetelnej deklaracji nie jest jeszcze oczywiście wystarczające do stwierdzenia przestępstwa oszustwa podatkowego, co słusznie podnosi obrońca w apelacji.

Konieczne jest bowiem umyślne działanie sprawcy - art. 4 § 1 k.k.s., co w stosunku do oskarżonego M. K. (1) zostało w niniejszej sprawie, w zakresie w jakim Sąd Okręgowy nie zmienił zaskarżonego wyroku, wykazane.

Prawdą jest, że obsługę księgową oskarżonego i jego firm prowadził podmiot fachowy, profesjonalne biuro rachunkowe. Jak wykazano jednak poprzez zarówno przesłuchanie oskarżonego jak i W. K. (2) i M. P., oskarżony posiadał zarówno świadomy wpływ na ostateczny kształt złożonego w roku 2009 zeznania podatkowego jak i w sposób świadomy kształtował treść wystawianych faktur oraz zasilął wpłatami rachunek bankowy wpłatami bez związku z transakcjami wykazywanymi w księdze przychodów i rozchodów, które następnie były podstawą umniejszania kosztów uzyskania przychodów jak i zaniżania przychodów.

Z treści wyjaśnień oskarżonego wynika, że prowadząc działalność gospodarczą orientował się w zakresie dokumentacji dotyczącej firm przez siebie prowadzonych, gdyż prowadził ją zarówno osobiście jak i przez biuro (...). Z zeznań księgowych jak i z wyjaśnień oskarżonego wynika ponadto, że oskarżony M. K. (1) nie pozostawił księgowym pełnej swobody w podejmowaniu decyzji w zakresie podatkowej kwalifikacji zdarzeń gospodarczych, ponieważ tej kwalifikacji dokonywał w większości sam.

M. P. w swoich zeznaniach podał, że w ramach świadczonych usług jego firma ma taką praktykę, że jeżeli pojawiają się jakiegokolwiek wątpliwości co do faktur, to konsultuje je z klientami. Dopiero po uzyskaniu wyjaśnień od klienta jakichś kosztów, które nie są dla niego zrozumiałe może je zaliczyć, jeżeli okaże się, że rzeczywiście są one właściwe dla branży.

Nie ulega wątpliwości, że w trakcie kontroli stwierdzono, iż w 2009r. jedynym przychodem wykazany w podatkowej księdze przychodów i rozchodów (...) był przychód w kwocie 150.000 zł z faktury sprzedaży nr 1/11/2009 wystawionej w dniu 02.11.2009r. dla firmy (...), P. ul. (...), a przedmiotem w/w faktury był „nadzór nad robotami budowa G., prace (...)”.

Natomiast na wyciągach bankowych stwierdzono, iż rachunek bankowy podatnika był zasilany wpłatami, które nie mają związku z transakcjami wykazanymi w podatkowej księdze przychodów i rozchodów za okres kontroli. Zatem, co słusznie ustala Sąd Rejonowy kwoty zasilień winny zostać opodatkowaniu łącznie z innymi wykazanymi przychodami, a wyjaśnienia oskarżonego w tym zakresie, inaczej interpretujące te fakty zostały słusznie ocenione przez Sąd Rejonowy jako nieprzekonywujące. Uznać należy bowiem, że oskarżony poprzez właśnie takie działanie w sposób umyślny zmierzał do zaniżenia kwoty przychodów i zaniżył tę kwotę o 262.750, 00 zł. poprzez niewykazanie w całości kwot, które wpłynęły na rachunki bankowe, czym naruszył przepis art. 14 ust. 12 pkt. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2000r. Nr 14 poz 176 ze zm.).

Za nieprzekonywujące także należało uznać wyjaśnienia oskarżonego co do ewidencjonowania w podatkowej księdze przychodów i rozchodów wydatków dotyczących usług hotelowych oraz zakupu paliwa, które nie zostały poniesione w celu osiągnięcia przychodu. W tym zakresie został wykazany oczywisty brak związku z przychodem wynikający z faktu, iż w 2009r. oskarżony w ramach (...) świadczył tylko jedną usługę w zakresie „nadzór nad robotami budowa G., prace (...)”, natomiast koszty noclegów oraz koszty zakupu paliwa zostały poniesione poza G., w innych miejscowościach P.. Skoro wydatki te nie dotyczyły tej działalności gospodarczej, to M. K. (2) w sposób umyślny podał nieprawdę i zawyżył koszty uzyskania przychodów o **53 609,49 zł.** potrącając wartość netto z faktur dokumentujących zakupy, które nie stanowią kosztów uzyskania przychodów, czym naruszył przepis art. 22 ust. 1 w/w ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

O ile jednak te działania oskarżonego można bezsprzecznie uznać za działania umyślne, podejmowane świadomie i zmierzające bezpośrednio do zaniżenia kwoty podatku i kosztów uzyskania przychodów, tak pozostałe zdarzenia składające się na przypisane zachowania polegające na zawyżeniu kosztów uzyskania przychodów wzbudziły wątpliwości Sądu Odwoławczego.

Wobec faktu, iż nieprawidłowe wykonywanie obowiązków podatkowych może powodować nie tylko negatywne konsekwencje finansowe, ale w wielu przypadkach również karne, podatnicy (szczególnie prowadzący działalność gospodarczą) decydują się na zatrudnianie osób zajmujących się w sposób profesjonalny obsługą finansową, aby zapobiec możliwości popełnienia czynu zabronionego. Oczywiście, że dla nieuczciwych przedsiębiorców przyjęcie dalej idącej tezy może być sygnałem do przerzucenia odpowiedzialności na inne osoby, jednakże nie można zapominać o obowiązującej w prawie karnym zasadzie domniemania niewinności i rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść oskarżonego.

I tak oczywistym jest, że za błędy, które doprowadziły do zawyżenia kosztów uzyskania przychodów o **66,70 zł.** poprzez potrącenie dwukrotnie wartości netto z faktury dokumentującej zakup paliwa do maszyn budowlanych, oskarżony odpowiadać nie może. Jest to, zdaniem Sądu Okręgowego ewidentna omyłka księgowa i jako taka, a nie umyślne dążenie do oszustwa podatkowego, potraktowana być powinna.

Podobnie Sąd Okręgowy ocenia przypisanie oskarżonemu umyślnego zawyżenia kosztów uzyskania przychodów o kwotę **4.268,24 zł.** poprzez ujęcie w Podatkowej Księdze P. i Rozchodów wartości wynikających z faktur dokumentujących zaliczki na towary i usługi oraz zawyżenie kosztów uzyskania przychodów o **2 762,97 zł.** wg. wartości brutto, tj. łącznie z podatkiem naliczonym VAT mimo przysługującego prawa do odliczenia podatku VAT.

Takie błędy, przy fachowej obsłudze biura rachunkowego muszą oskarżonego ekskulpować. Jest to bowiem zakres wiedzy, którym oskarżony nie musiał dysponować przy sporządzaniu i składaniu deklaracji podatkowej. W tym zakresie, zgodnie z prawomocną decyzją podatkową, oskarżony jedynie winien uiścić zaległy podatek.

Oczywiście największym problemem, wynikającym z czystej interpretacji organów skarbowych było przypisanie oskarżonemu także zawyżenia kosztów uzyskania przychodów o kwotę **24 672,81 zł.** tytułu potrąceń netto z faktur dokumentujących zakup mebli, zakup części maszyn do produkcji guzików z C., zakup pawilonu ogrodowego, zakup stołów, krzeseł, fotelika dziecięcego, zakup karty tęczowej, zakup wizy chińskiej.

W tym zakresie Sąd Okręgowy uznał, że zachodzi daleko uzasadniona wątpliwość co do takiej interpretacji faktów. Zważyć bowiem należy, że oskarżony prowadził działalność gospodarczą, która wymagała zarówno inicjatywy handlowej jak i konieczność zakupu przedmiotów, które mogłyby ułatwić wykonywanie różnego rodzaju prac. Nie sposób zatem uznać, by ponad wszelką wątpliwość podjęte przez oskarżonego decyzje co do w/w zakupów były nakierowane jedynie na oszustwo podatkowe.

Przed Sądem odwoławczym obrońca oskarżonego przedstawił dokumenty, które potwierdzały, co oskarżony sygnalizował w postępowaniu przed Sądem I instancji, że dla potrzeb prowadzenia budowy, w okresie objętym aktem oskarżenia, wypożyczane były kontenery, które jak twierdził, zaopatrywał w niezbędne meble dla pracowników.

Przyjęcie, że w/w zakupy, jak i pozostałe zakwestionowane w tym zakresie przez organ skarbowy nie były związane z działalnością gospodarczą byłoby twierdzeniem wbrew zasadzie in dubio pro reo i w tym zakresie zaistniałe w sprawie wątpliwości, wynikające z wyjaśnień oskarżonego, należało rozstrzygnąć na korzyść M. K. (1).

Mając na uwadze powyższe, Sąd Okręgowy przyjął, że oskarżonemu można przypisać jedynie zaniżenie kwoty przychodu o **262.750,00 zł.** oraz zawyżenie kosztów uzyskania przychodów o kwotę **53. 609,49** zł. Przyjmując zatem jednolitą stawkę podatku dochodowego od osób fizycznych na **19 %** należało ustalić, iż oskarżony swoim umyślnym działaniem naraził podatek na uszczuplenie w łącznej wysokości nie niższej niż **60.108,30 zł.** ( 262.750,00 + 53.609,49 = 316,359 x 19 % = 60.108,30 zł).

Mając na uwadze natomiast wymiar oskarżonemu kary dokonany przez Sąd Rejonowy, który wskazał jakie okoliczności obciążające i łagodzące Sąd ten wziął przy jej wymiarze, Sąd Okręgowy stwierdza, że przy jedynie nieznacznym obniżeniu przez Sąd odwoławczy kwoty podatku narażonego przez M. K. (1) na uszczuplenie, kary wymierzonej przez Sąd Rejonowy nie można uznać za rażąco surową.

Zatem w pozostałym zakresie Sąd Okręgowy utrzymał w mocy zaskarżony wyrok.

O kosztach postępowania odwoławczego orzeczono na podstawie art. 636 § 1 kpk w zw. z art. 3 ust. 1 i art. 8 ustawy z dnia 23 czerwca 1973r. o opłatach w sprawach karnych – Dz. U. z 1983r. Nr 49 poz. 223 z późn. zm.

M. G. J. E. T.